

יש לזכור כי כל טענה לחבות ברווח הון כתוצאה מהעברת נכס, כלומר זכות לקבלת תמורה ראויה בגין הנכס המועבר, תהיה חייבת להיחשב בחברה השנייה כיצירת נכס, לרבות חבות בגין עלותו שכל הנראה תירשם לזכות מי שיממן את רכישתו כחוב כלפיו ובחברה כנכס הון שניתן להפחיתו לאורך השנים הבאות, דבר שיביא להפחתה של חבות המס בשל ניכוי הפחת.

לסיכום, לא היינו ממליצים לפנות לאפיק המוניטין למרות שהוא אפיק אפשרי. נראה לנו כי פתרונות שישלבו העברת פעילות מדורגת או מכר של פעילות צופנים בחובם יתרונות מיסוי לא מבוטלים הן לבעל המניות והן לחברות.

אין מניעה למכור את הפעילות, דבר שייצור יתרת זכות בחברה אחת ויתרת חובה בחברה האחרת. מכר הפעילות ימוסה לפי שווי ולפי מרכיב הרווח שטמון בו ומצד שני תהיה חבות בחברה השנייה.

היינו מציעים לבחון גם אפשרות לבצע פיצול לפי סעיף 104א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 כך שהתוצאה הסופית תהיה שהחברה הראשונה תחזיק במלוא המניות של החברה השנייה, שאליה תועבר כל פעילות הייעוץ כנגד כל המניות האמורות.

התקנות בנוגע לפיצול חברות אחרות אינן חלות במקרה כאמור וייתכן כי הדבר יאפשר להגיע לתוצאה המבוקשת.

מיסוי הכנסות מתמלוגים מחו"ל שמקבל סוכר שמכר את זכויות השימוש בספרו

ב' ה' שואל:



יחיד תושב ישראל כתב ספר ומכר את זכויות השימוש בו לחברות שונות בחו"ל - במקסיקו, בארצות הברית ועוד. היחיד מקבל תמורת זכויות השימוש בספר סכום ראשוני חד פעמי ותמלוגים חודשיים על פי הכנסות ממכירת הספר בכל מדינה.

1. מה יהיה שיעור המס שהיחיד יהיה חייב בו?
2. האם ההכנסות חייבות בדמי ביטוח לאומי?
3. אם ישלם מס בחו"ל (במדינת המקור) האם יוכל לקבל זיכוי בישראל, ומה ההבדל אם משולם מס במדינה שאין לישראל אמנה עמה לבין מדינה שיש עמה אמנה?
4. האם קיימת מניעה כלשהי לפתוח חברה בישראל ולמכור את הזכויות של הספר באמצעותה? מהם היתרונות ומהם החסרונות של מכירת הזכויות באמצעות חברה?

רו"ח (משפטן) אייל סנדו משיב:

השאלה הבסיסית שיש לשאול בקשר למקרה המתואר היא מהו סיווג ההכנסה הרלוונטי לעסקה המתוארת, וישנן כמה חלופות אפשריות.

אם מדובר בסופר אשר ההכנסות המדוברות מהוות חלק ממשלח ידו, הרי ההכנסות האמורות תהיינה חייבות בשיעור המס השולי בישראל החל על הכנסות עסקיות (לעניין הזיכוי ממס זר - ראו להלן).

ככל שמדובר בהכנסה שאינה חלק מעסקו של הנישום, יש לשאול אם מדובר במכירה של זכות היוצרים או במתן זכות שימוש בה תמורת תמלוגים. האבחנה בין סוגי העסקאות עשויה להשליך על זכויות המיסוי בין המדינות ואף על שיעור המס הסופי בישראל. מכירת זכות יוצרים תיקבע במקרה שבו יצאו מרשותו של היחיד באופן מוחלט (או כמעט מוחלט) הזכויות הכלכליות הגלומות בזכות היוצרים. מכירה כזו עשויה להיקבע גם אם היחיד מחיל על עצמו מגבלות בשימוש בזכות היוצרים לתקופה ארוכה המקבילה בחלקה המכריע לתקופת החיים של הנכס, או שהיוון דמי השכירות משתווה בקירוב לשווי הנכס ועוד. לעניין האבחנה הכלכלית בין עסקת מכר לבין עסקת השכרה או מתן זכות שימוש, ניתן להיעזר בפסקי הדין כלילית רכב (עמ"ה 376/80 כלילית רכב בע"מ נ' פשמ"ג), גיל ברנשטיין (עמ"ה 181/84 ברנשטיין ואח' נ' פ"ש ת"א 1), אירו פורנירים (עמ"ה 744/66 ארו ישראל פורנירים נגד פקיד שומה תל אביב), רוזנברג (עמ"ה 207/76 רוזנברג נ' פקיד שומה תל אביב 2) ועוד כיו"ב.

ככל שמדובר בעסקת מכירה, ההכנסה תהיה חייבת במס בישראל בלבד ולמדינות אשר לתושביהן נמכרו הזכויות לא תהיה זכות מיסוי בנוגע לעסקה, אלא אם העסקה תסווג באופן שונה על ידי אותן מדינות, לרבות סיווגה כעסקת תמלוגים. בישראל, הרווח ממכירה כאמור מסווג כרווח הון (שיעור מס של 25% אלא אם מדובר בזכות שנוצרה לפני שנת 2003), או כהכנסה לפי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") - שיעור שלא יעלה על 40%, תלוי בנסיבות העניין. לעניין זה ניתן להיעזר בפסיקה שהוזכרה לעיל וכן בפסק דין שניתן לאחרונה בעניין אבי בן דוד (ע"מ 12-13-49967).

ככל שמדובר בעסקת מתן זכות שימוש (תמורת תמלוגים), הרי בדרך כלל למדינה אשר תושבה משלם אותם תמלוגים תהיה זכות מיסוי בנוגע לתשלומים המועברים לתושב הישראלי. במרבית האמנות שעליהן חתומה מדינת ישראל, זכות המיסוי של מדינת המקור במקרה כזה (המדינה שתושב שלה משלם את התמלוגים) מוגבלת, ושיעור הניכוי ממס מההכנסה ברוטו של התמלוגים הוא שיעור מוגבל (בין 0% ל-15%, תלוי באמנה הרלוונטית). בישראל חייבים תמלוגים בשיעור המס השולי.

ככלל, אופן התשלום (גם אם ניתן להסתייע בו ככלל אצבע) אינו קובע את סיווג העסקה כעסקת תמלוגים או כעסקת רווח הון, וקביעה זו מתבססת על ניתוח עובדתי של הסכמי המכירה/ מתן זכות השימוש ויישומם בפועל. מנגד, באמנת המס עם ארצות הברית למשל, נקבע כי גם מכירת זכות יוצרים שהתמורה בגינה מתקבלת כשיעור ממכירות תסווג כעסקת תמלוגים ויחולו שיעורי הניכוי הקבועים בסעיף 14 לאמנה (הוא סעיף התמלוגים), ובעניין זכות יוצרים ספרותית - 10%.

באופן עקרוני, מסים ששולמו במדינת המקור על פי הדין הפנימי בה, או, ככל שרלוונטי, על פי הוראות האמנה, יינתנו כזיכוי כנגד המס הישראלי החל עליהם, על פי הוראות פרק הזיכויים בפקודה (חלק י' פרק שלישי). יודגש כי האפשרות לקבלת זיכוי ממס זר קיימת גם כשמדובר במדינה שאינה מדינת אמנה. עם זאת, ייתכנו מקרים שבהם מיסוי במדינת המקור לא יינתן כזיכוי בישראל וזאת בשל סיווג שונה של העסקה. במקרים כאלו ניתן לפנות להליכי הסכמה הדדית המעוגנים במסגרת האמנה, ככל שמדובר במדינת אמנה. לעניין זה ראו פ"ד ג'טק טכנולוגיות (עמ"ה 1255/02). יצוין כי אם סווגה ההכנסה בישראל כהכנסה עסקית (בהנחה שמדובר בסופר למשל), יראו את ההכנסה כהכנסה שהופקה בישראל. במקרה כאמור, בדרך כלל לא ניתן לקבל זיכוי ממס זר (כיוון שזיכוי כאמור ניתן רק במקום שמדובר בהכנסה המופקת או הנצמחת מחוץ לישראל). עם זאת, בנסיבות המתוארות ניתן לתמוך בעמדה ולפיה כנגד המס החל בישראל על ההכנסות העסקיות ניתן לקבל זיכוי את המס הזר ששולם בחו"ל גם אם עסקאות אלו סווגו במדינות הזרות כעסקאות תמלוגים (בשונה מהסיווג שנקבע בישראל) ועל אף שבישראל אפשר שיראו את ההכנסות האמורות כהכנסות שהופקו בישראל.

העברת הזכויות לחברה ישראלית אפשרית, אולם יש להתייחס לאירוע מס אפשרי בהעברה. סעיף 104 לפקודה מאפשר להעביר נכסים של אדם לחברה בשליטתו ללא מס, אולם במסגרת זו נקבעו תנאים מסוימים, לרבות תקופת חסימה באשר למכירה של הנכסים שהועברו. כך, אם לאחר העברת הזכויות לחברה ישראלית ייקבע כי העסקה מול חברות זרות מסווגת כעסקת מכירה ולא כעסקת תמלוגים, הרי עצם ההעברה של הזכויות לחברה ישראלית תיחשב אירוע של מכירת הזכויות ויחול מס של רווח הון. היתרונות של הפקת הכנסות באמצעות חברה ישראלית הם מס החברות הנמוך ביחס למס האישי השולי, ודחיית השלמת המס הסופי עד למועד חלוקת הרווחים כדיוידנד.

עם זאת, ככל שהעסקה תסווג כרווח הון או אף כהכנסה לפי סעיף 9)2 לפקודה החייבת בשיעור מס מוגבל, הרי ביצוע העסקה באמצעות חברה ישראלית אינה מומלצת בשל שיעור המס האפקטיבי הגבוה בשיטת המיסוי הדו שלבית ("מס עד הבית").

לעניין חבות בדמי ביטוח לאומי, ככל שמדובר ברווח הון, הרי לא יחול חיוב בביטוח לאומי. ככל שמדובר בהכנסות מתמלוגים או בהכנסות החייבות מכוח סעיף 9)2 לפקודה, אלו יהיו חייבים בדמי ביטוח כהכנסה פסיבית מחו"ל (שיעור דמי ביטוח אפקטיבי של כ-12%), עד לתקרת ההכנסה הקבועה בחוק. אם מדובר בהכנסות מעסקו של הנישום/ המבוטח, אלו יהיו חייבים בדמי ביטוח החלים על הכנסות מעסק, שוב, עד לתקרת ההכנסה הקבועה בחוק. ככל שהכנסות מהעסקאות הנדונות נעשות במסגרת חברה ישראלית, היא אינה חייבת בדמי ביטוח לאומי על הכנסותיה, וכמו כן, דיווידנד המחולק לבעל המניות מתוך הכנסותיה האמורות גם אינו חייב בדמי ביטוח לאומי.